

# **ÜLKEMİZDE VE AVRUPA TOPLULUĞUNA ÜYE ÜLKELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ YÜKÜNÜ ETKİLEYEN ÇEŞİTLİ FAKTÖRLERİN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Yrd. Doç. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ**

## **GİRİŞ**

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünü çeşitli faktörler etkilemektedir. Öncelikle safi kazancın tesbitinde kazançtan indirilecek giderler bu mükelleflerin vergi yükünü etkilemektedir. Kazancın tesbiti sırasında uygulanan amortisman oranları, belirli alanlara yapılan yatırımlar için normal amortisman uygulamasının dışında sağlanan ilave yatırım indirimi imkanları, teşvik edilmek istenen belirli alan ve sektörlerden sağlanan kazançların vergileme dışı bırakılması gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünü önemli oranda etkilemektedir. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarına uygulanan vergi oranları ve bazı kazançlara farklı vergi oranı uygulanması mükelleflerin vergi yükünü önemli oranda etkilemektedir.

Çalışmamızda Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde ve Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi oranları, sermaye kazançlarının vergi lendirilmesi ve zarar mahsubu uygulamaları açıklanacaktır. Ayrı-

ca ülkemizdeki uygulamalarla Avrupa Topluluğuna üye ülkelerdeki uygulamaların kısa değerlemesi de yapılacaktır.

## I- GELİR VERGİSİ ORANLARI

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde bireysel işletmelerin gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesi genellikle artan oranlıdır. Yalnız bu ülkelerde uygulanan vergi tarifelerinden bazıları dik artan oranlı yapıdayken, bazıları ise daha basık yapıdadır. Bazı ülkelerde normal vergi tarifесinin dışında ayrıca tamamlayıcı tarife ile ek vergi alınırken, bazı ülkelerde gelirin belirli emsallere göre bölünerek, artan oranlı tarifenin etkisi azaltılmaktadır. Avrupa Topluluğu ülkelerindeki gelir vergisi tarifelerine daha yakından baktığımızda şu durumu görmekteyiz.

Belçika'da ilk 300 bin BF'lik dilim % 30, sonra gelen 450 bin BF'lik dilim % 40, sonra gelen 750 bin BF'lik dilim % 50 ve 1.500 bin BF'den fazlagelirler ise % 60 oranında vergilendirilmektedir. Ayrıca 3-5 milyon BF gelirlerden %25, 5 milyon BF'dan fazla gelirlerden ise % 10 oranında ek vergi alınmaktadır. Danimarka'da 200 bin DKr'ye kadar gelirler % 50 oranında 200 bin DKr'yi geçen gelirler ise % 62 oranında vergilendirilmektedir. Yunanistan'da ise ilk 104.000 D. vergilendirilmemektedir. 47.000 D.lik ilk dilim %10 oranında vergilendirilmekte, artan oranlı tarifede 4.673 bin D.yi geçen gelirler ise % 63 oranında vergilendirilmektedir. İrlanda Cumhuriyeti'nde evli aile gelirlerinin ilk 9.000 IR£ için % 35, sonra gelen 5.600 IR£ % 48, 14.600 IR£'nin fazlası ise % 58 oranında vergilendirilmektedir. 1988 yılında ise bu oranlarda % 1 indirim yapılmıştır. Lüksemburg'da 126.000 LF'den fazla gelirlerin vergi oranı % 12 olup bu oran en düşük orandır. Gelir dilimlerine göre bu ülkede de diğer Avrupa Topluluğu ülkelerinde olduğu gibi artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır. 1.361.400 LF'yi aşan gelir dilimine % 57 oran uygulanmaktadır. Bu oran tarifenin en yüksek oranıdır. Ayrıca ödenecek verginin % 10'u oranında bir ilave vergi alınmaktadır. Buna göre düşük oran ( $\% 12 + (\% 12 \times \% 10 =) 1,2 =$ ) % 13,2, en yüksek oran ise ( $\% 57 + (\% 57 \times \% 10 =) 5,7 =$ ) %62,7 olmaktadır. Hollanda'da 9.334 DFLS ye kadar gelirler % 15 ve 222.987 DFLS yi geçen gelirler ise en yüksek oranla % 71 oranında vergilendirilmektedir. En yüksek vergi oranı olan % 71 ile en düşük vergi oranı olan % 15 arasında ( $71 - 15 =$ ) % 54'lük fark bulunmaktadır. Tarifelerin uygulandığı dilimler arasında da oranda

oldukça fazladır. En yüksek vergi oranı olan % 71'nin uygulandığı başlangıçtaki gelir dilimi en alt gelir diliminin (222.987 : 9.334≈) 24 katı kadardır. Hollanda'da gelir vergisine tabi işletmelerin tasfiyesinden doğan kazançlar % 20-40 arasında indirimli vergi oranlarına göre vergilendirilmektedir.

Portekiz'de gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi olan 350.000 ELS'ye kadar gelirler % 2, 450.000 ELS'ye kadar gelirler % 2,66, 970.000 ELS'ye kadar gelirler ise 6,72, 1.360.000 ELS'ye kadar gelirler % 9 ve 1.750.000 ELS'ye kadar gelirler ortalama % 11,2, 1.750.000 ELS'yi geçen gelirlerin geçen kısmı % 22 oranında gelir vergisine tabidir. Evli kişilerde 300.000 ELS, bekarlarda ise 150.000 ELS'yi geçen gelirlere % 4-70 arasında değişen ek vergi uygulanmaktadır. Evli kişilerde 280.000 ELS gelirden 1.135.000 ELS'den % 8,1, 3.900.000 ELS'den % 24, 5.300.000 ELS'den % 31, 5.300.000 ELS'li geçen gelirlere ise, geçen kısmı üzerinden % 60 oranında ek vergi alınmaktadır. Bekar kişilerde ise 4.450.000 ELS'yi geçen gelirlere en yüksek oran olan % 70 uygulanmaktadır.

İspanya'da gelir vergisi oranları % 10 ile % 56 arasında değişmektedir. 1.000.000 P tas'a kadar gelirler %10, 8.000.000 P tas'tan fazla gelirler ise % 56 oranında vergilendirilmektedir. En yüksek vergi oranı en düşük vergi oranından 5,6 kat, en yüksek oranın uygulandığı gelir dilimi en düşük oranın uygulandığı gelir diliminden 8 kat daha fazladır. İspanya'da ayrıca il veya yerel teşkilatlarınca ödenecek verginin % 10'u oranında ilave harç istenebilmektedir.

Fransa'da gelir vergisi oranı % 5 ile % 65 arasında değişmektedir. 14.820 - 15.490 Frfr arasındaki gelirler % 5 oranında, 228.920 Frfr geçen gelirlere ise % 65 oranı uygulanmaktadır. Bu ülkede kişilerin gelirleri aile emsaline göre vergilendirilmektedir. Yıllık gelir 32.000 Frfr. geçerse % 3 oranında ek vergi ve % 1 oranında fevkalade prim alınmaktadır. 1988 yılında yapılan değişiklikle vergi tarifesinin dilimleri % 3,3 oranında artırılmış ve ayrıca % 10-45 oranlarının uygulandığı vergi dilimlerinin vergi oranı % 4, % 50-58 oranlarının uygulandığı dilimlerinin vergi oranları ise % 2 oranında azaltılmıştır.

Federal Almanya'da ilk 36.000 Dm lik gelir diliminden % 19 oranında en üst gelir dilimi ise % 53 oranında vergilendirilmektedir. Almanya'da yerel eyaletler çeşitli yörelere göre değişen % 15 - % 24,5 oranında yerel gelir vergisi alınmaktadır. Bu vergi şahısların gelirleri üzerinden hesaplanmaktadır.

İtalya'da gelir vergisi tarifesine göre ilk 6 milyon lireden üzerinde % 11 oranında, 600 milyon lireden aşan gelirlerden ise % 60 oranında gelir vergisi alınmaktadır. Bu ülkede en alt gelir dilimi ile en üst gelir dilimi arasında 595 milyon lireden fazla fark olup, en üst gelir dilimi en alt gelir diliminin 100 katıdır. En üst gelir diliminin vergi oranı en alt gelir diliminin yaklaşık 5.5 kat fazladır. İtalya'da ayrıca gelirin % 16.2'si oranında mahalli gelir vergisi alınmakta olup bu vergi esas gelir vergisi matrahının tesbitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İngiltere'de ilk 17.900 £ gelir % 27, sonra gelen 2.500 £ % 40, sonra gelen 5.000 £ % 45, sonra gelen 7.900 £ % 50, sonra gelen 7.900£ % 55, 41.200 £ den fazla gelirler ise % 60 oranında vergilendirilmektedir. İngiltere'de en yüksek vergi oranı en düşük vergi oranının yaklaşık iki katı olup en yüksek vergi oranının uygulandığı vergi dilimi en düşük vergi oranının uygulandığı vergi diliminin yaklaşık 2.3 katıdır. İngiltere'de bireysel işletmelerde 40.000 £ lik «işletmeyi genişletme projeleri indirimi» tanınmaktadır.

Ülkemizde 1988 yılından itibaren uygulanan gelir vergisi tarifesine göre :

İlk		6 milyon liralık gelir		% 25
Sonra gelen	5	»	»	% 30
»	»	10	»	% 35
»	»	20	»	% 40
»	»	40	»	% 45

80 milyon liradan fazla gelirlerin 80 milyon lirayı aşan kısmı % 50 oranında vergilendirilmektedir. Uygulanan tarifeye göre en düşük vergi oranının uygulandığı dilim ile en yüksek tarifelin uygulandığı gelir dilimi arasında (80 - 5 +) 75 milyon lira fark vardır. En yüksek dilime uygulanan oran ise en düşük dilime uygulanan oranın iki katıdır. Yeni tarifelin yüksekliği % 25 olup uzunluk ise 75 milyon liradır.

Ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifelerini çeşitli yönlerden Avrupa Topluluğuna üye ülkelerin vergi tarifeleriyle karşılaştırdığımızda önemli farklılıklar görmekteyiz. Bu farklılıklardan en önemlisi ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranıdır. İngiltere, İrlanda, Belçika ve Lüksemburg dışındaki diğer ülkelerde ilk dilimlere uygulanan vergi oranları % 5-15 arasında değişirken ülkemizdeki tarifeye göre ilk 5 milyon liralık gelir dilimi % 25 oranına göre ver-

gilendirilmektedir. İlk gelir dilimine uygulanan bu oranın yüksekliği dışında ülkemizdeki ilk gelir diliminin oldukça yüksek olmasına karşılık diğer ülkelerin gelir dilimleri daha kk gelirleri içeren dilimlere ayrılmıştır.

Ülkemizde beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmı hayat standardı göstergeleri kadar gelir beyan etmektedirler. 1988 yılındaki en yüksek standart hayat standardı geliri 5.000.000 TL olduğundan beyanname ile gelirlerini beyan eden mükelleflerin büyük bir kısmı ilk gelir dilimi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Memur ve işçilerin de büyük bir kısmının geliri ilk gelir dilimini aşmadığından % 25 oranına göre vergilendirilmektedir. Buna göre ülkemizdeki gelir vergisi tarifesi her ne kadar artan onarlı bir tarife görünümünde ise de vergilendirilen gelirlerin önemli kısmı ilk gelir dilimine girdiğinden gerçek artan oranlıktan bahsedilemeyeceği söylenebilir. Diğer ülkelerin vergi tarifesinde ilk gelir diliminin oranı düşük tutulurken ilk dilime uygulanan orana göre st dilime uygulanan vergi oranı çok farklıdır. En st gelir diliminin vergi oranı en alt gelir dilimi vergi oranının Lüksenburg'da 4.75, Hollanda'da 4.73, İspanya'da 5.6, Fransa'da 13, Federal Almanya'da 2,8 ve İtalya'da 5.5 kat daha fazla olduğu halde ülkemizde en st gelir diliminin vergi oranı en alt gelir diliminin vergi oranının 2 katıdır.

Türkiye'de uygulanan vergi tarifesi İngiltere, İrlanda, Belçika ve Danimarka gibi ülkelerde uygulanan vergi tarifesine oldukça benzer olduğu ilk anda söylenebilirse de bu ülkelerdeki ortalama gelirin ülkemizdeki ortalama gelire göre oldukça yüksek olduğu dikkate alındığında bu benzerliğin gerçek durumu göstermediği anlaşılacaktır.

Uygulanan gelir vergisi tarifelerine göre ülkemizdeki vergi oranlarının Avrupa Topluluğuna ye ülkelere göre oldukça yüksek olduğu söylenebilir,

## II- KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

Avrupa Topluluğuna ye ülkelerde oldukça farklı kurumlar vergisi uygulaması görülmektedir. Belçika'da artan oranlı kurumlar vergisi tarifesi uygulanmakta olup 300.000 Bfrs'ye kadar gelirler %30, 300-750 bin Bfrs gelirler %40, 750-1.500 bin Bfrs gelirler % 50, 1.500 bin Bfrs den fazla gelirler % 60 oranında vergiye tabi-

dir. Ortalama vergi yükü % 50'yi geçmemektedir. Ödenen kurumlar vergisi o şirket ortaklarının gelirini beyanı sırasında vergi kredisi sayılmakta ve böylece gelir ve kurumlar vergisi birleştirilmektedir. Kurumların dağıttıkları kazanç üzerinden %25 gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

Danimarka'da kurumlar % 50 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Şahıslar tarafından kurumlardan alınan kâr payı diğer gelirlerle birleştirilerek vergilendirilmektedir. Yalnız kâr payı alan şahıs ve şirketler kâr paylarının % 25'i oranında vergi alacağı elde ederler. Vergi alacağı vergiye tabi gelire ilave edilir ve sonra hesaplanan gelir vergisinden düşülerek ödenecek gelir vergisi hesaplanır. Danimarka'daki bir anonim şirketin % 25 ve daha çok payına sahip olduğu kurumlardan aldığı kâr payı vergilendirilmeksizin anonim şirkete intikal ettirilir ve anonim şirket bünyesinde vergilendirilir.

İrlanda'da kurumlar vergisinin tüm gelirleri % 50 oranında kurumlar vergisine tabidir. 35.000 £'den az geliri olan şirketlere % 40 indirimli oran uygulanmaktadır. 2000 yılı sonuna kadar üretim şirketleri kazancına % 10 kurumlar vergisi uygulanacaktır. Şahıslar sermaye şirketlerinden aldıkları kâr paylarının 3/7 si oranında vergi kredisi elde ederler.

Lüksemburg'da esas kurumlar vergisi oranı % 36'dır. Yalnız bu ülkede artan oranlı tarife uygulanmaktadır. 400.000 LF'ye kadar gelirler % 20, sonraki 200.000 LF'lik kazanç % 50, sonraki 400.000 LF'lik kazanç % 30, sonraki 312.000 LF'lik kazanç % 72, 1.312.000 LF'lik kazancı aşan kazançlarda, aşan kısım ise %36 oranına göre vergilendirilmektedir. Ayrıca kurum gelirinden % 4 oranında «surcharge» alınmaktadır. Dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 stopaj gelir vergisi kesilir. Kâr payı mükellefin geliri olarak vergilendirilir ve mükellefin hesaplanan gelir vergisinden kaynakta kesilen stopaj mahsup edilir.

Hollanda'da kurumlar vergisi oranı % 42 dir. Sermaye şirketleri tarafından dağıtılan kazançlardan % 25 oranında stopaj gelir vergisi alınmaktadır. Dağıtılan kazanç ortağın geliri olarak vergilendirilirken kaynakta kesilen gelir vergisi hesaplanan vergiden indirilerek ödenecek vergi hesaplanır.

Portekiz'de çift aşamalı kurumlar vergisi uygulaması vardır. Birinci aşamada 3 milyon ELS'ye kadar kazançlar %30, 3 milyon

ELS'yi aşan kazançlar % 35 oranında vergilendirilmektedir. Şirket kazançlarından ayrıca ek vergi alınmaktadır. Ek vergi ilk 150 bin ESC için % 6, sonra gelen 1.350. bin ELS için % 8, sonra gelen 6 milyon ELS için % 10 ve 7.500 bin den fazlasından ise % 12 oranında uygulanmaktadır. Bu ülkede 1987 yılı sonuna kadar hisse senetlerini halka satan şirketlere 1988 yılında % 35, 1989 yılında ise % 30 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır. Dağıtılan kazançlardan % 25 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

İspanya'da kurumlar vergisi oranı %35 tir. İstihdam yaratıcı bazı alanlara yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanan vergi oranı % 10'a kadar azaltılabilmektedir. Dağıtılan kazançlardan % 18 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Fransa'da tek vergi oranı uygulaması olup kurumlar vergisi oranı %42'dir. Kazanç ortaklara dağıldığında %62 oranında vergi alacağı kâr payına ilave edilir ve bu vergi alacağı hesaplanan gelir vergisinden indirilir.

Almanya'da kurumlar vergisi oranı dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlarda farklı uygulanmaktadır. Dağıtılmayan kurum kazançlarında uygulanan kurumlar vergisi oranı % 50 olup, bu oran dağıtılan kazançlarda %36 dır. Kâr payı alan Almanya'da yerleşik kurumlar veya şahıslar, kâr payının gelir veya kurumlar vergisini öderken, dağıtılan kâr payı için ödenen kurumlar vergisi kadar vergi kredisi elde ederler ve bu vergi kredisini hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden düşerler. Yerel yönetimler tarafından kurumların kazancı üzerinden eyaletlere göre değişen % 15-24 oranında «Trade Tax» tahsil edilmektedir.

İtalya'da kurumların kazancı üzerinden % 36 oranında kurumlar vergisi alınmaktadır. Ayrıca kurumların kazancından % 16.2 oranında mahalli kurumlar vergisi alınmakta ve bu vergi kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında gider olarak indirilmektedir. Şahıslara ve sermaye şirketlerine dağıtılan kâr payı üzerinden % 10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu kesinti daha sonra hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir.

İngiltere'de normal kurumlar vergisi oranı % 35 tir. Yalnız bazı küçük şirketlere daha düşük kurumlar vergisi oranı uygulanmaktadır. Şöyleki, yıllık kazancı 100.000 £'le kadar olan şirketlere % 27, 100.000 - 500.000 £ arasında olan şirketlerde 100.000 £ kadar % 27, fazlasına % 35, yıllık kazancı 500.000 £ geçen şirketle-

rin kazancına ise yalnızca % 35 oranı uygulanmaktadır. Sermaye şirketleri şahıslara yaptıkları kâr payı dağıtımını üzerinden 3/7 oranında öncelikli kurumlar vergisi keserler. Bu kesintiler kadar gelir vergisi mükellefleri, ödeyecekleri gelir vergisi nedeniyle vergi kredisi elde ederler.

Ülkemizde kurum kazançları üzerinden % 46 oranında kurumlar vergisi alınmaktadır. Bakanlar Kurulu bu vergi nisbetini %50 oranında arttırmaya yetkilidir. Ayrıca Bakanlar Kurulu %80'i nama yazılı olup hisse senetleri borsaya kayıtlı bulunan halka açık anonim şirketlerin kazancına uygulanacak vergi oranlarını % 30'a kadar indirmeye yetkili bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu halka açık anonim şirketlerle ilgili bu yetkisini 14.7.1987 tarihli ve 87/11985 sayılı kararıyla kullanarak bu şirketler için vergi oranlarını şöyle belirlemiştir.

- Ödenmiş sermayelerinin en az % 25'i 200 den fazla ortağa ait anonim şirket kazançlarına % 40,
- Ödenmiş sermayenin en az % 55'i 200 den fazla ortağa ait anonim şirket kazançlarına % 35,
- Ödenmiş sermayesinin en az % 80'i 200 den fazla ortağa ait anonim şirket kazançlarına % 30

kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Yalnız belirtilen bu şirketlerdeki 200 ve daha fazla ortağın her birinin anonim şirketteki kâr payının % 1'in altında olması gerekmektedir. Yukarıdaki şartlara sahip şirketlerin herbirinin sermayelerinin % 80'ine sahip oldukları anonim şirketlerde de aynı vergi nisbeti uygulanacaktır.

Ülkemizde halka açık şirketlere normal kurumlar vergisi oranından daha düşük oran uygulaması yoluyla, anonim şirketlerin halka açılması, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve sermayenin tabana yayılması amaçlanmaktadır.

Türkiye'de kurumlar vergisine tabi kazançlar daha sonra dağıtıldığında gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu yönüyle ülkemizdeki kurumlar vergisi oranı uygulaması batı ülkelerinden oldukça farklıdır.

Ülkemizde kurumlar vergisine tabi olmayan bazı kazançlar ise % 10 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmakta ve bu kazanç daha sonra ortaklara dağıtılsada dağıtılsa da herhangi bir şekilde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.



Avrupa Topluluğuna üye ülkelerin tümünde kurumlar vergisine tabi tutulan kazançlar ortaklara dağıtıldığında ayrıca gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak bazı ülkelerde dağıtılan kazançlar yönünden gelir ve kurumlar vergisi tamamen birleştirilmiş (Batı Almanya'da) bazı ülkelerde ise kısmi birleştirme vardır (Fransa gibi.) Ülkemizdeki bu uygulama gelir vergisi mükelleflerine göre oldukça adaletsiz bir uygulamadır. Kurumlardan elde edilen bazı kazançlar oldukça düşük oranda vergilendirilirken gelir vergisi mükelleflerinin kazancı % 50 lere ulaşan oranla vergilendirilmektedir.

Ülkemizde uygulanan kurumlar vergisi oranları Danimarka, İrlanda, Belçika'da uygulanan kurumlar vergisinden daha yüksektir. Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde de vergi oranlarının yüksek olmasının işletmelerin çalışma şevkini azaltacağı mantığından hareketle, son yıllarda kurumlar vergisi oranlarında indirim yapıldığı görülmektedir. Ülkemizde halka açık şirketler açısından farklı oran uygulanması iyi bir gelişmedir. Yalnız kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinde adalet ve eşitlik ilkesinin de ön planda tutulması gerekir.

### **III- KURUMLARDA SERMAYE KAZANÇLARI VERGİSİ**

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerin bazılarında kurumlar vergisi mükelleflerinin sermaye kazançları normal kurum kazancı gibi vergilendirilirken diğer birkısım ülkelerde ise sermaye kazançları normal kurum kazancından farklı oran veya şekillerde vergilendirilmektedir.

Danimarka, Lüksemburg, Holanda, İspanya, Federal Almanya, İngiltere ve İtalya'da sermaye kazançları normal kurumlar vergisi oranına göre vergilendirilmektedir.

Sermaye kazançları farklı şekilde vergilendirilen ülkelere Belçika'da kurumda 5 yıldan az kalan sabit kıymetlerin satışından elde edilen gelir normal kazanç olarak vergilendirilmektedir. 5 yıldan fazla süre elde tutulan sabit kıymetlerin satışından sağlanan kazanç % 21.5 oranında vergilendirilmektedir. Yunanistan'da sabit kıymet satışından doğan gelirler % 30 oranında vergilendirilir. Menkul kıymetlerin satışından elde edilen kazanç vergiye tabi tutulmamaktadır. Bu kazançlar gelecekte menkul kıymetlerin satışından doğacak zararları karşılamak üzere özel bir fonda tutulabilir.

mektedir. Bu kazanç dağıtıldığında vergilendirilmektedir. İrlanda'da 6 yıldan fazla işletmede tutulan sabit kıymetlerin satışından doğan kazançlar % 30, 3-6 yıl arasında elde tutulan sabit kıymetlerin satışından doğan kazançlar % 35, 1-3 yıl arasında elde tutulan sabit kıymetlerden elde edilen kazançlar % 50, 1 yıldan az süre elde tutulan sabit kıymetlerin satışından doğan sermaye kazançları ise % 60 oranında vergilendirilmektedir. Portekiz'de ise sermaye kazançları % 12 oranında, sermayeye ilave edilen rezervler ise % 6 oranında vergilendirilmektedir. Arazi satışlarından elde edilen sermaye kazançları ise % 24 oranında vergilendirilmektedir.

Fransa'da sabit kıymetlerin satışından doğan kazançlar kısa dönem ve uzun dönem kazancı olarak ikiye ayrılmakta olup, kısa dönem kazançları % 50 oranında, uzun dönem sermaye kazancı ise (kazancın kalan % 85'lik kısmının özel uzun vadeli kazanç rezervi olarak işletmede tutulması kaydıyla) % 15 oranında vergilendirilir. Bu rezerv ortaklara dağıtılsa % 35 oranında tekrar vergilendirilir. Sabit kıymetlerin alındığı tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç «kısa dönem kazancı, iki yıldan sonra elden çıkarılırsa uzun dönem sermaye kazancı» olarak kabul edilmektedir. 1987 yılından itibaren sermaye kazançları üzerine % 1 ek vergi konulmuştur.

Bazı ülkelerde sermaye kazançları yani sabit kıymetlerin alımından belirli bir süre içinde kullanıldığında vergilendirilmemektedir. Bu sistem Belçika, Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda, İspanya, Federal Almanya ve İtalya'da uygulanmaktadır. Portekizde ise sermaye mallarının maliyeti değerlendirme katsayısıyla çarpılmakta ve değerlendirme sonucu sermaye mallarının satışında enflasyondan kaynaklanan kazancın vergilendirilmemesi yoluna gidilmektedir.

Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin ellerindeki sabit kıymetler ve menkul kıymetlerin satışından doğan kazançlar ayrı ve farklı bir orana göre değil normal kurumlar vergisine göre vergilendirilmektedir. Yalnız bu durumun bazı istisnaları bulunmaktadır. Bazı hallerde sermaye kazançları vergilendirilmemektedir. Bu hallerden birincisi satılan sabit kıymetin yenilenmesi yapılan işin mahiyetine göre zaruri bulunur ve işletme sahipleri de satılan sabit kıymeti yenilemeye karar verirlerse, bu takdirde sabit kıymetin satışından doğan kâr işletmenin pasifinde geçici bir hesapta tutulur ve en fazla üç yıl içinde sabit kıymet alındığında ge-

çici hesapta tutulan değer, yeni sabit kıymetin amortismanıyla mahsup edilir. Üç yıl içinde yeni sabit kıymet alınmadığı takdirde geçici hesapta tutulan kâr üçüncü yılın kârına eklenerek vergilendirilir.

İkinci hal ise sermaye kazançlarına sağlanan geçici bir istisnadır. Kurumlar vergisi kanununun geçici 10. maddesine göre tam mükellef kurumların aktifinde kayıtlı iştirak hisseleri veya gayrimenkullerinin 1987, 1988 ve 1989 yıllarında satışından doğan kazançların tamamı belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu şartlar şunlardır. Gayrimenkul ve menkul kıymetlerin satışından doğan kazancın tamamı kurum semayesine ilave edilmelidir. Anonim şirketlerde sermaye artırımını nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olması ve en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilmesi gerekmektedir. Vadeli satışlarda satıştan doğan kazancın tamamı satışın yapıldığı yılda ödenmiş sermayeye dönüştürülmezse, satışın yapıldığı yılda yapılan sermaye artışı tutarında istisnadan yararlanılır. Kalan kazanç kısmı normal kurumlar vergisine göre vergilendirilir. Satışı takibeden iki yıl içinde kurum sermaye artırımını yaptığı tutarlarda istisnadan yararlanabilir. İkinci yıldan sonra sermaye artırımını yapılsa ve yapılan tüm sermaye artırımları kazancı geçmemiş olsa bile kurum artık istisnadan yararlanamaz. Ayrıca bu istisnadan yararlanacak kurumların menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumlar olmaması gerekmektedir. Elde edilen kazancı sermayeye ekleyerek istisnadan yararlanan kurum da bu kazancı beş yıl içinde herhangi bir şekilde işletmeden çektiğinde kazançlar o yılın kazancı olarak vergilendirilir.

Ülkemizde kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bu istisna devamlı nitelikte olmayıp, yalnız geçici bir süre ellerindeki menkul ve gayrimenkullerini elden çıkararak sermayelerini güçlendirmelerine yönelik bir istisnadır. Bu istisna diğer bazı Avrupa Topluluğu ülkelerindeki farklı oran uygulamasından oldukça değişiktir. Yunanistan, İrlanda, Portekiz ve Fransa gibi ülkelerde kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde kayıtlı sabit kıymet, gayrimenkul ve demirbaşlarının satışından doğan kazançların sermaye kazancı olarak normal kurumlar vergisi oranından daha düşük oranla vergilendirilmesi altında yatan mantık bu kazançların bir kısmının enflasyondan kaynaklandığı düşüncesidir. Oysa ülkemizde kurumların bu tür kazançlarına, açıklanan geçici istisna dışın-

da, herhangi bir farklı oran uygulaması yapılmamaktadır. Ülkemizde son yıllardaki aşırı enflasyon etkisi de dikkate alınarak kurumların sermaye kazançları için geçici uygulamaların dışında bu kazançların bir kısmının da enflasyondan kaynaklandığı dikkate alınarak normal kurumlar vergisinden daha düşük oranla vergilendirilmesi daha uygun olacaktır.

#### **IV- GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE SERMAYE KAZANÇLARI VERGİSİ**

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde gelir vergisi mükelleflerinin elde ettiği sermaye kazançları değişik şekilde vergilendirilmektedir. Bazı ülkelerde sermaye kazançları normal gelir vergisinden daha düşük oranlı bir tarifeye göre vergilendirilirken bazı ülkelerde ise normal gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir.

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerden Lüksemburg, Hollanda, İspanya, F. Almanya ve İtalya'da gelir vergisi mükelleflerinin sermaye kazançları normal gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Yunanistan, Portekiz, İrlanda ve İngiltere'de sermaye kazançları bu ülkelerde kurumların elde ettiği sermaye kazançlarına uygulanan vergi oranlarının aynısına göre vergilendirilmektedir.

Belçika'da sermaye kazançları, satılan sabit kıymetin elde tutulma süresine bağlı olarak, % 16.5 ile % 33 arasında değişen oranla vergiye tabi tutulmaktadır. Danimarka'da gelir vergisi mükelleflerinin elde ettiği sermaye kazançları % 50 oranında vergilendirilmektedir. Fransa'da sermaye kazançları kısa ve uzun süreli sermaye kazancı ayırımına göre vergilendirilmektedir. İki yıl ve daha az süre elde tutulan sabit kıymetlerin satışından doğan kazançlar normal gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmekte ancak vergisi üç yıl içinde ödenmektedir. İki yıldan fazla elde tutulan sabit kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan sermaye kazançları, gayrimenkulün elden çıkarılmasından elde edilmişse % 25, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise % 15 oranında vergilendirilmektedir.

Ülkemizde işletmelerin aktiflerindeki sabit kıymet veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançları normal gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Bilanço esasına tabi mükellefler satılan sabit kıymeti yenilemeye karar verirlerse bu takdirde satılan sabit kıymetten elde edilen kazanç yeni sabit kıymet alımında

kullanılabilir ve vergiye tabi tutulmaz. Ancak sabit kıymetin üç yıl içinde yenilenmesi gerekir.

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerden Belçika, Yunanistan, İrlanda, Fransa gibi ülkelerde gelir vergisi mükelleflerinin işletmelerinin aktifinde sabit kıymetlerin satışından doğan kazançları sermaye kazancı kabul edilerek normal gelir vergisi tarifesinden daha farklı ve düşük oranla vergilendirilmesi bu kazançların bir kısmının enflasyondan kaynaklanmış olması ve sadece o yıla ilgili bir kazanç olması düşüncesine göre isabetlidir. Ülkemizde enflasyonun % 50-70 lere ulaştığı bu dönemlerde sermaye kazançları tanımının yapılması ve gelir vergisi mükelleflerinin sermaye kazançlarının normal gelir vergisi tarifesinden farklı ve düşük oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü enflasyon nedeniyle yıllar önce alınan ve amortismanına tabi tutulan sabit kıymetlerin şimdiki değeri enflasyon nedeniyle oldukça yükselmiştir. İşletme eğer bu sabit kıymeti satarsa alış ve satış bedeli arasındaki fark üzerinden gelir vergisi tarifesine göre vergi ödeyecektir. Oysa bu kazancın büyük bir kısmı fiktif kazançtır ve enflasyondan kaynaklanmaktadır. Bu durum işletmeleri sabit kıymetlerini ellerinden çıkarmamaya zorlamaktadır.

## V- ZARAR MAHSUBU

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleriyle ilgili zararlarını kazançtan mahsupta önemli benzerlikler görülmekle birlikte farklılıklar da bulunmaktadır. Belçika, Danimarka, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, Fransa ve İtalya'da işletmenin zararı sonraki beş yıl kazancından indirilebilmektedir. Bu ülkelerde zarar önceki yıl kazancından mahsup edilememektedir. Bu ülkelerden Belçika'da sabit kıymetlerin satışından doğan zararlar sınırsız olarak sonraki yıl gelirinden indirilebilmektedir. Lüksemburg'da yatırım indirimi önceki üç yıl ve sonraki sekiz yıl gelirinden indirilebilmektedir. Fransa'da amortisman uygulamasından doğan zararlar sonraki yılların kazancından herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın indirilebilmektedir. Fransa'da Anonim Şirketler önceki üç yıl içinde amortismanına tabi sabit kıymetlere yatırım yapmışlarsa bu şirketler zararı, önceki üç yılın gelirinden indirme konusunda tercih hakkına sahiptirler. Zararı geriye yansıtan anonim şirketler, zararın % 50'si tutarında vergi

kredisi elde ederler ve sonraki on yıl içinde bu vergi kredisini ödeyecekleri kurumlar vergisinden indirebilirler.

İrlanda'da zarar bir önceki yıl gelirinden veya sonraki yıl gelirinden herhangi bir sınırlama olmaksızın indirilebilmektedir. Hollanda'da ise zarar önceki üç yıl gelirinden veya sonraki sekiz yıl gelirinden indirilmektedir.

Yunanistan'da işletmelerin zararı sonraki üç yıl kazancından indirilir. İmalat, hotel ve madencilik faaliyetinden doğan zararlar ise sonraki beş yıl kazancından indirilebilmektedir.

F. Almanya'da 10 milyon DM'a kadar zararlar öncelikle önceki iki yılın kazancından mahsup edilmekte, zarar 10 milyon DM'ı aşarsa zarar sonraki beş yılın gelirinden indirilebilmektedir.

İngiltere'de işletmelerin zararı, zararın meydana geldiği yıldan bir önceki yıl kazancından mahsup edilir. Bazı durumlar önceki üç yıl kazancından mahsup yapılabilmektedir. Zararlar sonraki yıl kazancından herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın mahsup edilmektedir. Bazı durumlarda işletmelerin zararı sonraki altı yılın kazancından indirilebilmektedir.

Ülkemizde gerek gelir ve gerekse kurumlar vergisine tabi işletmelerin zararları, zararın doğduğu yılı takibeden yıldan itibaren beş yıl kazancından mahsup edilebilir. Kurumlar zararlı kurumları devralmaları halinde, devraldıkları kurumun zararını da beş yıl içinde belirli şartlarla kazançlarından indirebilmektedirler.

Zarar mahsubu açısından ülkemizdeki uygulama birçok Avrupa Topluluğu ülkesindeki uygulamalara benzemektedir. Yalnız bu konuda ülkemizde de bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi zararın önceki yıl gelirinden mahsubu yöntemi de uygulanabilir.

## SONUÇ

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerle ülkemizdeki gelir ve kurumlar vergisine tabi işletme sahiplerinin vergi yükünü araştırmaya yönelik bu çalışmada, Avrupa ülkeleriyle ülkemiz arasında bazı konularda benzerlikler olduğu halde önemli farklılıkların da olduğu gözlenmiştir. Görülen farklılıklar ve öneriler şöyle özetlenebilir.

Avrupa Topluluğuna üye ülkelerin büyük çoğunluğunda gelir vergisi tarifeleri gerçek artan oranlı tarife yapısındadır. Oysa ülkemizdeki vergi tarifesi beyanname veren mükelleflerin büyük çoğunluğunu ilk gelir dilimine göre vergilendiren bir tarife yapısındadır. Ayrıca çoğu ülkede ilk dilim oranları % 10-15 iken ülkemizdeki ilk dilimin oranı % 25 olup oldukça yüksektir. Gelir vergisi tarifemizin gerçek bir artan oranlı tarife yapısında yeniden düzenlenmesi gerekir.

Kurumlar vergisi oranları ile ilgili olarak Avrupa Topluluğuna üye ülkelere baktığımızda, tüm ülkelerde kurumlar vergisi uygulamasının yanında gelir vergisi uygulamasını da görüyoruz. Yani kurum kazançları ortaklara dağıtıldığında ayrıca bir de gelir vergisi ödemektedirler. Oysa bizim ülkemizde 1986 yılından itibaren kurum kazançları ortaklara dağıtıldığında ayrıca gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Çoğu Avrupa ülkesinde görüldüğü gibi bizde de artan oranlı bir kurumlar vergisi tarifesi uygulamaya konmuştur. Ama bu tarife sadece çok ortaklı anonim şirketler açısından geçerlidir. Küçük şirketleri ve kooperatifleri de dikkate alan artan oranlı bir tarifenin uygulamaya konması işletmeleri kurumlaşmaya daha çok teşvik edecektir.

Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde yine çoğu Avrupa Topluluğu ülkelerinde gelir ve kurumlar vergisinden farklı ve düşük oranlar uygulanmaktadır. Oysa ülkemizde hem kurumlar hem de gelir vergisi mükelleflerinin sermaye kazançları normal tarifelere göre vergilendirilmektedir. Yalnız kurumlar vergisi mükellefleri için tanınan bir istisna olup bu da geçici bir süreyi kapsamaktadır. Oysa hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri açısından uygulanacak normal gelir ve kurumlar vergisi tarifesinden daha düşük oranlı, işletmelerin enflasyondan kaynaklanan kazançlarını vergileme dışı bırakan bir sermaye kazançları vergisine büyük ihtiyaç bulunmaktadır.

Zarar nakli yönünden ülkemizdeki uygulama Avrupa Topluluğuna üye ülkelerdeki uygulamaya çok benzemektedir. Yalnız işletmelerin kazancını nasıl sınırsız olarak vergilendiriyorsak zararlarının mahsubunu da sonraki yıl kazancından indirim açısından herhangi bir sınırlama getirilmemesi gerektiği düşüncesindeyim.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- Bildirici Ziyaettin, Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 177, Eskişehir 1986.
- 2- Caballero M. A. G., «Setting Up In Portugal», European Taxation, 1986/ Volume 26. International Bureau of Fiscal Documentation.
- 3- Caballero M. A. G., «Portugal 1986 Budget, Comprehensive Developments Affecting Individual and Corporate Taxpayers», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1987/1, Volume 27.
- 4- Cabellero M. A. G., «Spain : Comprehensive Developments Income Tax Reform 1986 Budget, NevExcises and Other Measures», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1986/3. Volume 26.
- 5- Cuppucilli Maria-Palma, «Italy The Nev Tax Incentives for The Mezzogiorno», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1986/9 Volume 26.
- 6- Halpern Lionel, Taxes In France, Third Edition, Buttervorths, London, 1980.
- 7- Heper Fethi, «Viewvs in The Corporation Tax and Some Proposals For Taxing The Turkish Corporations», Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt V, Sayı 2, Kasım 1987.
- 8- Ortega A. Martinier J.R., «Report From Our Correspondents», Tax Nevvs Services, International Bureau of Fiscal Documentation, Volume 20-21.
- 9- Pink Geoffrey, «A Commentary on The United Kingdom Budget 1987», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1987/4, Volume 27.
- 10- Tekin Fazıl, «Some Characteristics of Turkish Individual Income Tax» Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt V, Sayı 2, Kasım 1987.



- 11- Waardenburg D.A. Van, «France: Corporate Tax Rate Reduction», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1986 11, Volume 26.
- 12- — 1986 International Tax Summaries, Editor : Jon D. Jacobs, John Wiley Sons Inc., Lybrand, USA, 1986.
- 13- — «Business Deduction», European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1986/1, Volume 26.
- 14- — Tax News Services, International Bureau of Fiscal Documentation, Volume 20,21,24.